



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE FINANÇAS E CONTABILIDADE
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

CÁSSIA RAQUEL LIRA MONTEIRO

**ORÇAMENTO PÚBLICO MUNICIPAL: UMA ANÁLISE DOS DETERMINANTES
PARA ABERTURA DE CRÉDITOS ADICIONAIS SUPLEMENTARES NOS
MUNICÍPIOS DA PARAÍBA**

**JOÃO PESSOA
2020**

CÁSSIA RAQUEL LIRA MONTEIRO

**ORÇAMENTO PÚBLICO MUNICIPAL: UMA ANÁLISE DOS DETERMINANTES
PARA ABERTURA DE CRÉDITOS ADICIONAIS SUPLEMENTARES NOS
MUNICÍPIOS DA PARAÍBA**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis, do Centro de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal da Paraíba, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Dimas Barrêto de Queiroz.

**JOÃO PESSOA
2020**

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

M775o Monteiro, Cássia Raquel Lira.

Orçamento Público Municipal: Uma Análise dos
Determinantes para Abertura de Créditos Adicionais
Suplementares nos Municípios da Paraíba / Cássia Raquel
Lira Monteiro. - João Pessoa, 2020.

42 f. : il.

Monografia (Graduação) - UFPB/CCSA.

1. Créditos Suplementares. 2. Despesas. 3. Orçamento
Público. 4. Planejamento. 5. Aspectos socioeconômicos e
legais. I. Título

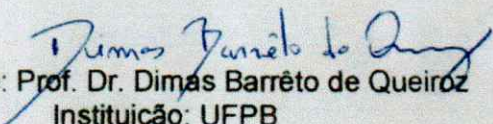
UFPB/BC

CÁSSIA RAQUEL LIRA MONTEIRO

**ORÇAMENTO PÚBLICO MUNICIPAL: UMA ANÁLISE DOS DETERMINANTES
PARA ABERTURA DE CRÉDITOS ADICIONAIS SUPLEMENTARES NOS
MUNICÍPIOS DA PARAÍBA**

Esta monografia foi julgada adequada para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, e aprovada em sua forma final pela Banca Examinadora designada pela Coordenação do TCC em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba.

BANCA EXAMINADORA


Presidente: Prof. Dr. Dimas Barrêto de Queiroz
Instituição: UFPB

Membro: Prof. Dr. Josedilton Alves Diniz
Instituição: UFPB

Membro: Prof. Me. Marcelo Pinheiro de Lucena
Instituição: UFPB

João Pessoa, 31 de Março de 2020.

Dedico este trabalho aos meus amados pais, Ronaldo e Claudete, que sempre me apoiaram em todas as minhas escolhas e me deram forças nessa longa caminhada.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, que através de suas graças e infinita misericórdia, tornou possível a realização desse momento em minha vida. Foi através da minha fé Nele que tive forças durante os quatro anos de curso, enfrentando todos os obstáculos com calma e perseverança.

Aos meus pais, Ronaldo e Claudete, que sempre me incentivaram e fizeram de tudo para me dar uma boa educação, são eles o meu combustível diário para sempre seguir em frete. Agradeço também ao meu irmão, Ronaldo Júnior, que sempre me apoiou e me estimulou a correr atrás dos meus sonhos. Ao meu namorado, Mateus, por estar junto comigo em todos os momentos bons e ruins da minha vida acadêmica e pessoal, sempre me apoiando e me trazendo paz. Obrigado por ser compreensivo, e por ser minha fortaleza e segurança.

Agradeço também ao meu amado gato Paçoca, que me acompanhou desde a saída do interior à vinda a João Pessoa, passando madrugadas ao meu lado estudando para provas, seminários e para a conclusão deste trabalho. Obrigada meu companheiro de estimação.

Agradeço aos meus queridos professores que contribuíram de alguma forma para a concretização deste trabalho e em especial ao meu orientador Dimas Barrêto de Queiroz, pela disponibilidade, incentivo e por ser uma referência para mim para os próximos passos que seguirei.

Agradeço as pessoas que me deram oportunidade para pôr em prática todo conhecimento adquirido em sala. A Pliniark por me proporcionar meu primeiro estágio no Setor Fiscal; a Iraúna, Fernanda e Anderson por todo aprendizado no Setor Pessoal e Setor Contábil; e a equipe da CGE que sempre foram hospitaleiros e gentis ao ensinarem os ofícios da Contabilidade Pública, abrindo portas para mim e me incentivando a seguir carreira na área Pública.

Aos meus amigos de infância que permaneceram sempre ao meu lado e por entenderem minha ausência. Aos novos amigos que fiz na Universidade e nos Estágios que passei. Sou extremamente grata a Deus por colocar cada um de vocês em minha vida. Agradeço a todos os meus familiares que de alguma forma me ajudaram e me incentivaram nessa jornada.

A todos que de alguma forma contribuíram para a realização deste trabalho, meus sinceros agradecimentos.

"Entrega o teu caminho ao Senhor; confia
nEle, e Ele tudo fará."

Salmos 37:5

RESUMO

O planejamento governamental é essencial para permitir a aplicação adequada dos recursos públicos, visto que é por meio dele que se previne que as ações governamentais sejam traçadas para execução do orçamento. Eventuais descompassos existentes entre o planejamento e a execução do orçamento são ajustados por meio da abertura de créditos adicionais. Nesse sentido, esta pesquisa buscou verificar a existência de relações entre nível de abertura de créditos suplementares e variáveis socioeconômicas e legais. A amostra foi composta por 206 municípios paraibanos no período de 2018. Utilizou-se a técnica de regressão múltipla na qual a variável dependente consistiu no percentual de abertura de créditos suplementares nos municípios paraibanos e as variáveis independentes corresponderam à população, o limite para a abertura de créditos suplementares definidos na Lei Orçamentária Anual (LOA) e no índice Firjan de desenvolvimento municipal. As evidências revelam uma influência positiva e significativa das variáveis População e Limite legal para suplementação orçamentária. A pesquisa concluiu que quanto maior a população e a permissão para suplementação definida na LOA, maior a abertura de créditos suplementares nos municípios paraibanos.

Palavras-Chaves: Créditos Suplementares. Despesas. Orçamento Público. Planejamento. Aspectos socioeconômicos e legais.

ABSTRACT

Government planning is essential to allow the proper application of public resources, since it is through it that government actions are prevented from being drawn up for the execution of the budget. Any mismatches between planning and budget execution are adjusted by opening additional credits. In this sense, this research sought to verify the existence of relationships between the level of opening of supplementary credits and socioeconomic and legal variables. The sample consisted of 206 municipalities in Paraíba in the period of 2018. The multiple regression technique was used in which the dependent variable consisted of the percentage of opening supplementary credits in the municipalities of Paraíba and the independent variables corresponded to the population, the limit for opening of supplementary credits defined in the Annual Budget Law (LOA) and in the Firjan municipal development index. The evidence reveals a positive and significant influence of the variables Population and Legal limit for budget supplementation. The research concluded that the larger the population and the supplementation allowance defined in the LOA, the greater the opening of supplementary credits in the municipalities of Paraíba.

Keywords: Supplementary Credits. Expenses. Public budget. Planning. Socioeconomic and legal aspects.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Gráfico 1 – Percentual de abertura de créditos suplementares em relação a fixação de despesa	31
Gráfico 2 – Limite para Suplementação	31
Gráfico 3 – FIRJAN.....	32
Gráfico 4 – População	32

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Dados estatísticos das variáveis observada	30
Tabela 2 – Apresentação dos resultados	33

LISTA DE ABREVIATURAS

CF	Constituição Federal
CS	Créditos Suplementares
CGE	Controladoria Geral do Estado
FIRJAN	Federação das Indústrias do Rio de Janeiro
IFDM	Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LNPOP	Logaritmo da População
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público
PIB	Produto Interno Bruto
POP	População
PPA	Plano Plurianual
TCEPB	Tribunal de Contas do Estado da Paraíba

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA	13
1.2 OBJETIVOS	13
1.2.1 Objetivo Geral	13
1.2.2 Objetivos Específicos	14
1.3 JUSTIFICATIVA	14
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	15
2.1 ORÇAMENTO PÚBLICO	15
2.2 PLANEJAMENTO E EXECUÇÃO	17
2.2.1 Plano Plurianual (PPA)	17
2.2.2 Lei De Diretrizes Orçamentárias (LDO)	18
2.2.3 Lei Orçamentária Anual (LOA)	19
2.3 FASES DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO	19
2.3.1 Despesa Orçamentária	21
2.3.2 Etapas da despesa orçamentária	22
2.4 CRÉDITOS ADICIONAIS	24
2.4.1 Crédito Suplementar	25
2.4.2 Estudos Anteriores	26
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	28
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	28
3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA	28
3.3 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS	29
3.3.1 O instrumento de pesquisa	29
3.3.2 Variáveis e indicadores	29
3.4 MÉTODO DE ANÁLISE DOS DADOS	29
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	30
4.1 ANÁLISE DESCRITIVA DOS DADOS	30
4.2 INFERÊNCIA ESTATÍSTICA	33
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	35
REFERÊNCIAS	36
APÊNDICE A – Relação de dados	38

1 INTRODUÇÃO

O orçamento é uma ferramenta essencial para o planejamento e tomada de decisões. No âmbito público, a gestão é considerada por Santos (2015, p. 15) como, “a arte de planejar, organizar, coordenar, comandar e controlar assuntos de interesse coletivo por meio da mobilização de estruturas e recursos do Estado”.

O principal objetivo da gestão pública é o bem comum da população, sendo responsável pela efetivação e acompanhamento de bens e serviços públicos oferecidos, assim como sanar problemas que afetam à toda sociedade. Para tais realizações, o instrumento formal de planejamento pelo gestor público é o orçamento, que expressa, de forma sistemática e organizada, as origens e os montantes dos recursos a serem obtidos, bem como as naturezas e os montantes dos dispêndios a serem efetuados, sendo este o reflexo de um bom planejamento (PISCITELLI; TIMBÓ, 2014).

Dessa forma, o planejamento governamental é essencial para permitir a aplicação correta e adequada dos recursos públicos, visto que é por meio dele que se previne que as ações governamentais sejam traçadas no decorrer da execução do orçamento.

A Constituição Federal (CF) de 1988 estabeleceu um amplo sistema de planejamento e a integração entre o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). O Plano Plurianual é uma lei orçamentária que estipula as ações do governo para um período de quatro anos, apresentando os programas de trabalho a serem implantados. A Lei de Diretrizes Orçamentárias faz a ligação entre a PPA e a LOA, estabelecendo as prioridades, metas e regras que devem ser levadas em consideração na elaboração e execução do orçamento anual (KIMURA, 2014).

Já Lei Orçamentária Anual é considerada o orçamento propriamente dito, sendo um meio para que o planejamento se materialize, tendo como finalidade administrar as receitas e despesas públicas. É nela que será estabelecido o montante de recursos disponíveis para cada órgão do ente público (SANTOS; CAMACHO, 2014).

Por se tratar de um conjunto de estimativas orçamentárias, diferenças entre as ações planejadas e executadas são normais, exigindo ajustes na programação orçamentária definida previamente. As situações mais comuns não previstas na

proposta orçamentária correspondem às despesas não computadas ou insuficientemente dotadas, devendo ser supridas no orçamento do exercício. Tais situações são corrigidas, segunda a legislação brasileira, por meio de créditos adicionais, definidos pela Lei 4.320/64, cujo período de vigência é correspondente ao período financeiro em que forem abertos.

Os créditos adicionais proporcionam flexibilidades ao gestor para corrigir desvios de curso do orçamento, oriundos: da falha na elaboração da Lei Orçamentária Anual, da mudança de rumo das políticas públicas e/ou das variações de preço de mercado dos bens e serviços, por exemplo (REZENDE, 2015). Eles dividem-se em créditos especiais, créditos extraordinários e créditos suplementares.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

Neste estudo, será dado ênfase aos créditos suplementares, que é previsto pela lei 4.320/64 em seu art. 7 observando os critérios dispostos no art. 43: os créditos suplementares e especiais dependem da existência de recursos disponíveis para ocorrer a despesa e será precedida de exposição da justificativa (BRASIL, 1964). Destinando-se ao reforço orçamentário já existente no orçamento, sendo autorizado por lei e aberto por decreto do Executivo.

Dada a importância de relacionar variáveis socioeconômicas e legais com alterações orçamentárias que representam fatores que influenciam a abertura créditos suplementares na gestão pública, esse trabalho apresenta o seguinte problema de pesquisa: **Quais as relações existentes entre o nível de abertura de créditos suplementares e variáveis socioeconômicas e legais?**

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Verificar a existência de relações entre nível de abertura de créditos suplementares e variáveis socioeconômicas e legais.

1.2.2 Objetivos Específicos

- a) Verificar o percentual de créditos suplementares abertos pelos municípios paraibanos no ano de 2018.
- b) Confrontar o nível de créditos suplementares aberto com autorizado.

1.3 JUSTIFICATIVA

Planejar é essencial para todos os tipos de organizações, no âmbito público o planejamento é indispensável por permitir a aplicação correta e adequada dos recursos públicos, visto que é por meio dele que se previne que as ações governamentais sejam traçadas no decorrer da execução do orçamento. Por isso, é necessário analisar a existência de possíveis fatores que possam influenciar negativamente a organização.

Autores como Kohama (2016) demonstra que a falta de um bom planejamento das metas e objetivos a serem alcançados, assim como sistema de controle e avaliação de resultado, possibilita a abertura de mecanismos de gestão que proporcionassem flexibilidade ao gestor para corrigir desvio de curso do orçamento, chamados créditos adicionais.

Esta pesquisa se justifica pelo fato de o assunto estar relacionado à abertura dos créditos adicionais suplementares, com intuito de preencher uma lacuna aberta pela falta de pesquisas sobre esta variável, aprofundando com o estudo dos aspectos teóricos e suas relações com o orçamento público. De modo a contribuir para a compreensão dos mesmos e com a teoria, além de contribuir também nos aspectos socioeconômicos, no que tange ao entendimento das razões que levam a alterações no orçamento público.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Com a finalidade de aprofundar as reflexões sobre o tema delimitado, nessa seção serão abordados os temas orçamento público, planejamento, etapas do processo orçamentário evidenciando as despesas orçamentárias, créditos adicionais com enfoque aos créditos suplementares, e estudos anteriores sobre o tema.

2.1 ORÇAMENTO PÚBLICO

O orçamento público constitui-se em um instrumento imprescindível nas organizações públicas para fins de planejamento e organização dos recursos. Surgindo como uma ferramenta para promover a estabilidade e sustentabilidade econômica do Estado, visando garantir maior qualidade na oferta dos serviços públicos.

Corresponde ao instrumento para execução das ações comunitárias atendendo as necessidades do público em geral. É por meio dele que se planeja e executa o uso dos recursos públicos, estimando as receitas que se pretende arrecadar e fixando as despesas que se pretende aplicar nesses recursos, para um determinado exercício financeiro (SANTOS, 2015).

Ele pode ser considerado, segundo Santos e Camacho (2014, p.84), “como um instrumento de planejamento através do qual as políticas públicas são ordenadas segundo prioridades e selecionadas para integrar o plano de ação do governo, de acordo com os recursos disponíveis para financiar tais gastos.” Assim, a respeito da materialização desse plano de ação do governo, Piscitelli e Timbó (2014, p. 32) destaca:

A ação planejada do Estado, quer na manutenção de suas atividades, quer na execução de seus projetos, materializa-se através do orçamento público, que é o instrumento de que dispõe o Poder Público (em qualquer de suas esferas) para expressar, em determinado período, seu programa de atuação, discriminando a origem e o montante dos recursos a serem obtidos, bem como a natureza e o montante dos dispêndios a serem efetuados.

Diante disso, analisando os conceitos expostos, tem-se como orçamento público a demonstração da previsão das receitas e fixação das despesas em um determinado exercício financeiro, ou seja, é a estimativa do que se pretende arrecadar

de recursos e a delimitação de como serão consumidos os recursos colocados à disposição do Estado pela sociedade, para atender as demandas sócias.

O orçamento público pode ser elaborado sob vários aspectos: políticos, jurídicos, financeiros, econômicos, administrativos, etc. Ao evidenciar as diferentes naturezas do orçamento governamental, Giacomoni (2017, p. 54) caracteriza-o mediante a sua interdisciplinaridade:

Ao ver o orçamento como o resultado do processo de avaliação de demandas e de escolha entre alternativas ressalta-se a sua natureza política. Se destacadas as questões fiscais – receitas, despesas, déficits e dívidas – é a natureza econômica do orçamento que aflora. Orçamento como a lei que estima a receita e autoriza tetos de despesa define a sua natureza jurídica. Ver o orçamento como o plano das realizações da administração pública é chamar a atenção para o seu importante papel como instrumento de gestão, de administração. Ao antecipar os fluxos de arrecadação e de pagamento, o orçamento é, portanto, um instrumento financeiro. Há, igualmente, uma natureza contábil no orçamento quando, por meio das contas, antecipa o resultado patrimonial e global da gestão.

Nesse sentido, a CF de 1988 em seus artigos 165 e 169 materializa as múltiplas naturezas do orçamento público e elucidam os procedimentos na elaboração do orçamento público, instituindo ao Poder Executivo a função de planejar e orçar. Sendo este o responsável pela criação de projetos de lei que instituam: Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA).

Tais projetos de leis são peças fundamentais para a construção do orçamento governamental, visto que juntas essas peças formam um tripé sobre o qual as técnicas orçamentárias devem ser galgadas a fim de garantir o alcance dos objetivos pretendidos pelo Governo (SANTOS; CAMACHO, 2014).

O orçamento público também é regido por outras legislações como: A lei nº 4.320 de 1964 e a Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), que estabelece normas a serem observadas e cumpridas, quanto as finanças nos três níveis de governo (Federal, Estadual e Municipal), bem como medidas de ações planejadas e transparentes.

Dessa forma, percebe-se que o orçamento é um instrumento rígido e que não pode ser modificado facilmente, tendo que passar por diversas etapas de processamento, sendo considerado estático, por ser inerte, a não ser pela abertura de créditos adicionais (SILVA, 2014).

2.2 PLANEJAMENTO E EXECUÇÃO

O planejamento é uma ferramenta indispensável a administração pública, visto que ele é o processo de elaboração, execução e controle de um plano de desenvolvimento, assegurando a viabilidade de objetivos e metas que pretendem alcançar. Com isso, pode-se dizer que é por meio dele que são traçados os objetivos para o futuro e os meios para alcançá-los (SALDANHA, 2006).

A Lei de Responsabilidade Fiscal veio para melhorar o acompanhamento da execução orçamentária, estabelecendo normas disciplinares das finanças públicas no País, aprimorando a gestão dos recursos públicos por meio de ações planejadas e transparentes, onde se previne riscos e corrige desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas (BRASIL, 2000).

Assim, o planejamento é algo essencial, sendo considerado por Andrade *et al* (2008, p. 1) “o ponto de partida para a administração eficiente e eficaz da máquina pública, pois a qualidade do mesmo ditará os rumos para a boa ou má gestão, refletindo diretamente no bem-estar da população”.

Dessa forma, para que o poder público possa exercer suas funções, é essencial que haja um planejamento orçamentário consistente, que evidencie as prioridades da gestão. E foi por isso que a Constituição Federal de 1988 estabeleceu um modelo orçamentário para a gestão do recurso público contendo os três instrumentos de planejamento da administração pública, os quais serão tratados nas subseções seguintes.

2.2.1 Plano Plurianual (PPA)

O Plano Plurianual é um plano de médio prazo, ou seja, é a elaboração de um planejamento estratégico, por meio do qual procura-se estabelecer as ações do governo para alcançar os objetivos e metas fixados para um período de quatro anos, ao nível do governo federal, estadual e municipal. A lei que o institui estabelece, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas para as despesas de capital e os programas de duração continuada (SANTOS; CAMACHO, 2014).

De acordo com Kohama (2016, p.42) “nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual ou sem lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade”.

Assim, as ações governamentais só poderão ser consolidadas se os projetos e programas estiverem contidos no PPA.

Em adição ao PPA, as organizações públicas precisam elaborar a LDO e a LOA, que identificam onde e como os recursos serão aplicados. Sobre isso, Giacomani (2017, p. 235) afirma:

Plano Plurianual (PPA) passa a se constituir na síntese dos esforços de planejamento de toda a administração pública, orientando a elaboração dos demais planos e programas de governo, assim como do próprio orçamento anual.

Com isso, pode-se dizer que este processo orçamentário evidenciará a integração entre o planejamento e execução orçamentária.

2.2.2 Lei De Diretrizes Orçamentárias (LDO)

A Lei de Diretrizes Orçamentaria é elaborada anualmente, pelo Poder Executivo e visa estabelecer o elo entre PPA e LOA. Ela estabelece as diretrizes, metas e objetivos da administração pública para o exercício financeiro seguinte, como afirma Kohama (2016, p.42):

A lei de diretrizes orçamentárias tem a finalidade de nortear a elaboração dos orçamentos anuais, compreendidos aqui o *orçamento fiscal*, o *orçamento de investimento das empresas* e o *orçamento da seguridade social*, de forma a adequá-los às diretrizes, objetivos e metas da administração pública, estabelecidos no plano plurianual.

O conteúdo da LDO é estabelecido em dispositivos da CF/88 e a partir da LRF, no qual dispõe que a LDO deverá estabelecer equilíbrio entre receitas e despesas, sendo este um dos objetivos da LOA.

Dessa forma, a LRF visa aprimorar o equilíbrio das contas públicas e proporcionar maior controle do poder legislativo sobre a atividade financeira do Estado. Proporcionando maior transparência ao processo orçamentário e permitindo que o Legislativo tenha uma maior participação no controle das finanças públicas. (GIACOMANI, 2017).

2.2.3 Lei Orçamentária Anual (LOA)

A Lei Orçamentária Anual é o orçamento propriamente dito, pois é por meio dele que a execução do orçamento se materializa. Sua principal finalidade é estimar as receitas que se espera arrecadar e fixar as despesas a serem realizadas com tais recursos para a execução das ações governamentais (SANTOS; CAMACHO, 2014).

De acordo com disposto em Brasil (1964), as previsões das receitas e fixações das despesas devem estar discriminadas de forma que permita a visualização da política econômica financeira e o programa de trabalho do governo. A LOA é composta por orçamento fiscal, orçamento de investimentos das empresas estatais e orçamento da seguridade social.

Segundo Giacomani (2017, p. 242) o orçamento fiscal “constitui-se no principal dos três orçamentos e refere-se aos poderes, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público”. E Santos e Camacho (2014, p. 86) afirmam:

O orçamento fiscal representa quanto o ente público pretende arrecadar em termos fiscais (tributos) durante o exercício financeiro e de que forma pretende alocar esses recursos recebidos na manutenção de seus programas.

O orçamento de investimento das empresas estatais, conforme explana Kohama (2016), compreende os investimentos feitos pelas empresas estatais em que o poder público, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto.

Já o orçamento da seguridade social delineia as receitas vinculadas aos gastos com a seguridade social inclusive ações de saúde, previdência e assistência social. Segundo Brasil (1988), esse orçamento deve abranger as entidades e órgãos a ela vinculados, direta ou indiretamente, assim como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo poder público.

2.3 FASES DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO

O Estado produz bens e serviços para satisfazer as necessidades da sociedade, buscando modificar positivamente as condições de vida da população, por meio de processos acelerados e permanentes com o menor custo possível,

(KOHAMA, 2016). Dessa forma, deve-se ser feito propostas de orçamento para que a administração escolha as que convergem com seus interesses e que oferecem menor custo.

A elaboração da proposta orçamentária é fundamentada pelo PPA, através de prioridades e metas traçadas na LDO e nos limites propostos aos órgãos e unidades orçamentárias. Por isso, o orçamento anuam deve ser ajustado com base no PPA e na LDO (SANTOS; CAMACHO, 2014).

Com isso, percebe-se que o processo orçamentário compreende um conjunto de tarefas complexas, por isso faz-se necessário a compreensão das etapas desse processo, que são: a elaboração, estudo e aprovação, execução e avaliação, que podem ser definidas por Kohama (2016) como:

a) Elaboração: A elaboração do PPA, de acordo com o foi estabelecido na LDO, configura-se a fixação dos objetivos, assim como o cálculo dos recursos humanos, financeiros e materiais que serão necessários à sua materialização e concretização.

b) Estudo e aprovação: Essa é fase em que, após elaborado, o PPA é encaminhado ao Legislativo no prazo de até quatro meses antes do encerramento do exercício, onde acontecerá a análise e posterior aprovação do mesmo. Essa fase é configurada na necessidade de intervenção do povo nas decisões de seus próprios interesses.

c) Execução: Constitui-se a concretização dos objetivos e metas traçados para o setor público, implicando na mobilização dos recursos humanos, financeiros e materiais. É nesse momento que começam os esforços do Governo, a fim de realizar o que foi idealizado no PPA.

d) Avaliação: A avaliação engloba acompanhamento do que foi planejado, averiguando se os objetivos fixados foram cumpridos e se as metas estão sendo atingidas. Caso haja falhas, o Poder Executivo pode realizar revisão ou alteração do PPA, seguindo a proposta inicial.

Cabe destacar que durante a fase de execução, após a promulgação da Lei Orçamentária e com base nos limites nela fixados, o poder executivo irá aprovar um quadro de cotas trimestrais da despesa que cada unidade orçamentária ficará autorizada a utilizar. E a respeito dessas cotas, a lei de normas gerais de direito financeiro, Lei 4.320/1964, diz que:

Art. 48 A fixação das cotas a que se refere o artigo anterior atenderá aos seguintes objetivos:

- a) assegurar às unidades orçamentárias, em tempo útil a soma de recursos necessários e suficientes a melhor execução do seu programa anual de trabalho;
- b) manter, durante o exercício, na medida do possível o equilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa realizada, de modo a reduzir ao mínimo eventuais insuficiências de tesouraria (BRASIL, 10964).

Ressaltando que de acordo com o art. 49 da Lei 4.320/64, “a programação da despesa orçamentária, para feito do disposto no artigo anterior, levará em conta os créditos adicionais e as operações extra orçamentárias”.

Dessa forma, as cotas de despesa constituem um instrumento de regulação para controlar os recursos financeiros condicionados as efetivas necessidades dos programas. Com isso, proporcionam às unidades executoras regularidade de recursos e evitam a impossibilidade da não completude do programa (KOHAMA, 2017).

Apresentando a explicação do que vem a ser as etapas do processo orçamentário, será apresentado, na subseção seguinte, o que vem a ser despesas públicas, que corresponde as ações a serem executadas pela administração pública.

2.3.1 Despesa Orçamentária

A despesa no âmbito público representa o esforço que a administração pública despense para assegurar o funcionamento da máquina pública. Segundo Brasil (2018), a despesa orçamentária pública é o conjunto de dispêndios realizados pelos entes públicos para manutenção e funcionamento das atividades, construindo e mantendo bens públicos, visando atender as necessidades da sociedade. Devendo esses gastos serem previstos na constituição e autorizados pelo Poder Legislativo.

As despesas são classificadas em dois grupos: Despesas Orçamentárias e Despesas Extra Orçamentárias. A despesa orçamentária é aquela cuja realização depende de uma autorização legislativa, na forma de dotação orçamentária, para ser efetivada, ou seja, ela só pode ser realizada se houver previsão e crédito orçamentário disponível (ANGÉLICO, 2009).

Já a despesa extra orçamentária independe de autorização legislativa, pois constitui-se uma saída financeira decorrente da devolução dos recursos recebidos a título de ingresso extra orçamentário (BRASIL, 2018).

Com relação a categoria econômica, as despesas orçamentárias dividem-se em: Despesas correntes e despesas de capital. As despesas correntes são todas as despesas que não contribuem diretamente para a formação ou aquisição de um bem de capital. Segundo Kohama (2016, p. 101) “Despesas Correntes são os gastos de natureza operacional, realizados pelas instituições públicas, para a manutenção e o funcionamento dos seus órgãos”.

As despesas correntes englobam as de custeio, que estão relacionadas com as atividades básicas da administração pública (pessoal civil, pessoal militar, material de consumo, serviços de terceiros e encargos diversos), e as de transferências correntes, que são as despesas realizadas quando não há contraprestação direta em bens ou serviços (subvenções sociais, subvenções econômicas, inativos, pensionistas, salário-família e abono familiar, juros de dívida pública, contribuições de previdência, transferências correntes diversas), (BRASIL, 1964).

Já as despesas de capital são aquelas despesas que contribuem diretamente para a formação de um bem de capital. E são constituídas pelos investimentos, que são despesas realizadas com obras públicas, equipamentos e instalações e aquisição de material permanente; Inversões, que são despesas utilizadas para aquisição de imóveis, participação de capital em empresas ou entidades, aquisição de títulos representativos de capital de empresa e concessão de empréstimos; Por fim, as transferências de capital são as despesas destinadas à amortização da dívida pública, auxílios e outras contribuições (BRASIL, 1964).

2.3.2 Etapas da despesa orçamentária

As despesas públicas apresentam quatro fases: Fixação, empenho, liquidação e pagamento.

E seu processo orçamentário consiste em duas etapas: Planejamento e execução, BRASIL (2018). Na primeira ocorre a previsão ou fixação das despesas, refere-se aos limites gastos, incluídos nas leis orçamentárias, com base nas receitas previstas a serem efetuadas pelas entidades públicas. Esse processo é concluído com a autorização dada pelo poder legislativo por meio da LOA, ressalvas as eventuais aberturas de créditos adicionais no decorrer da vigência do orçamento.

Já a execução compreende o empenho, liquidação e pagamento, onde se processa a execução orçamentária e financeira. Mas antes disso deve-se considerar

algumas etapas da despesa, tais como: detalhamento do orçamento, registro de créditos e dotações, programação de desembolso e licitação.

A execução da despesa tem início com o detalhamento das dotações orçamentárias, que ocorre quando a administração pública aprova quadros com cotas das despesas fixadas. Sobre a importância do detalhamento, Giacomani (2017, p.320) afirma:

[...]. O maior detalhamento na identificação das origens dos recursos (receita) e de sua aplicação (despesa) facilita o exercício das competências do Poder Legislativo na avaliação da proposta orçamentária, em sua aprovação e nas atividades de fiscalização e de controle da execução do orçamento. Além disso, possibilita ao próprio Poder Executivo melhores elementos de apoio à contabilização e ao controle interno.

O próximo passo é o registro dos créditos e dotações, para Vecchia e Montoy (2002, p.140) “O conjunto de créditos orçamentários consignados inicialmente na lei orçamentária corresponde à fixação da despesa de cada exercício econômico-financeiro”. No entanto, esses créditos, durante a execução orçamentária, podem ser ajustados, dependendo das necessidades apresentadas no decorrer do tempo. Tais ajustes são feitos sempre com autorização de lei.

A seguir vem a programação de desembolso, conforme o art. 8 da LRF, “até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.”

No âmbito público, a realização de despesas, principalmente aquelas relacionadas a obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante processo de licitação pública, como afirma o art. 37 item XXI da CF/88. Após esse processo de licitação, as despesas públicas passaram pelos três estágios: Empenho, liquidação e pagamento.

O empenho consiste na reserva de dotação orçamentária para um fim específico. O art. 58 da Lei 4.320/64 define empenho como: “é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”. E em seu art. 59 afirma que: “O empenho da despesa não poderá exceder o limite dos créditos concedidos”. Isso ocorre pois caso o valor a ser empenhado seja maior que o valor fixado, não haverá condições de efetuar-lo.

A liquidação é a verificação do direito adquirido pelo credor após a prestação do serviço ou entrega de um bem, ou seja, diz respeito ao cumprimento das obrigações constante no empenho, por parte do credor. Sobre liquidação Kohama (2016, p. 131) explana:

Essa verificação tem por fim apurar: I – a origem e o objeto do que se deve pagar; II – a importância exata a pagar; III – a quem se deve pagar a importância para extinguir a obrigação. A liquidação da despesa por fornecimentos feitos ou serviços prestados terá por base: I – o contrato, ajuste ou acordo respectivo; II – a nota de empenho; III – os comprovantes da entrega do material ou da prestação do serviço.

Por fim, tem-se a etapa de pagamento, que segundo art. 62 da Lei 4.320/64 “o pagamento da despesa só será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação”. E se dá em dois momentos, quando da emissão da ordem de pagamento e quando ocorre o pagamento propriamente dito.

Muitas entidades públicas não conseguem ter eficácia quando da ocorrência de imprevistos na fase de elaboração do orçamento, sua execução ou necessidade de ajustes na programação financeira, dessa forma, a elaboração do orçamento público pode estar sujeita a falhas. Nesse sentido, foram criados mecanismos de gestão que proporcionassem flexibilidade ao gestor para corrigir desvio de curso do orçamento, chamados créditos adicionais.

2.4 CRÉDITOS ADICIONAIS

Os créditos adicionais estão diretamente relacionados com o orçamento público, por autorizarem despesas não computadas ou insuficientemente dotadas no orçamento, os quais podem aumentar a despesa público do exercício já fixado.

Segundo o art. 41 da Lei nº 4.320/64 os créditos adicionais são classificados em:

- a) suplementares, os destinados a reforço da dotação orçamentária;
- b) especiais, os destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica;
- c) extraordinários, os destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública.

Diante do exposto, esse estudo dará ênfase aos créditos suplementares, destinados ao aumento da dotação prevista no orçamento, e será descrito na subseção seguinte.

2.4.1 Crédito Suplementar

A abertura de créditos suplementares serve como reforço da dotação orçamentária, isto é, reforço de despesa pré-existente na LOA, podendo ser autorizado pela própria LOA, dando-se abertura por decreto do Executivo. Dessa forma, para evitar recorrentes pedidos de suplementação ao legislativo o art. 7º item I da Lei 4.320/64 dispõe que a Lei Orçamentária poderá ter autorização ao Executivo para abertura de créditos suplantares até determinada importância.

A autorização é estabelecida pelo Executivo na elaboração do projeto de lei orçamentária e aprovada pelo Legislativo, o art. 165 § 8º da CF/88 determina: “a lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho a previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares”.

A suplementação de créditos dependerá de recursos disponíveis para ocorrer a despesa e será precedido de exposição jurídica. De acordo com art. 43 § 1º da Lei 4.320/64, constitui-se abertura para créditos suplementares e especiais:

- I - O superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior;
- II - Os provenientes de excesso de arrecadação;
- III - Os resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, autorizados em Lei;
- IV - O produto de operações de crédito autorizadas, em forma que juridicamente possibilite ao poder executivo realizá-las.

O superávit financeiro é a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, unindo-se, ainda, os créditos adicionais. E o excesso de arrecadação é o saldo positivo das diferenças acumuladas mês a mês entre as arrecadações previstas e realizadas (BRASIL, 1964).

Entende-se por anulação parcial ou total dotações orçamentárias ou de créditos adicionais a redução de parte da dotação autorizada na Lei Orçamentária ou em créditos adicionais, que gerou recursos financeiros de cobertura, ao serem anulados ou reduzidos, as sobras de recursos poderão ser aproveitadas para

ocorrência de despesas de novos créditos adicionais. Já Operação de crédito é a denominação de débitos de curto ou longo prazo, provenientes de empréstimos ou financiamentos contraídos pelo governo, e que constituem a Dívida Pública (BRASIL, 1964).

A adoção do mecanismo de flexibilidades, proporcionadas ao gestor para corrigir desvio de curso do orçamento, pressupõe a existência de um processo de planejamento integrado, cujas técnicas visem a concretização de objetivos e metas, devidamente formulados no Orçamento Programa. Assim, supõe que se o planejamento for eficaz, a existência de créditos adicionais tende a reduzir (KOHAMA, 2016).

No entanto, essa redução ainda não ocorre e muitos são os fatores para a não efetivação da redução dos créditos adicionais. A respeito disso, Kohama (2016, p. 217) aponta como principais fatores: “a falta de um planejamento – planos de longo e médio prazos e definição clara de objetivos e metas; e um sistema de controle e avaliação de resultados”.

2.4.2 Estudos Anteriores

Por ser um assunto de grande relevância, alguns estudos já realizados por outros autores relacionam o orçamento e os créditos adicionais.

Baldissera *et al* (2019) analisaram a influência das características políticas e eleitorais sobre a abertura de créditos adicionais. Utilizou-se uma modelo, de regressão linear múltipla, com amostra de 377 municípios paranaenses cujos dados estavam disponíveis nos anos de 2013 a 2016. A pesquisa concluiu que as variáveis ano eleitoral, mandato eleitoral, ideologia política, alinhamento partidário e o tamanho populacional influenciam positivamente na abertura de créditos adicionais. Já a variável mudança de gestor público influencia de forma negativa. Observando que o uso dos créditos adicionais varia em função de condições políticas e eleitorais.

No estudo realizado por Cavichioli *et al* (2018), buscou-se demonstrar os determinantes que influenciam a abertura de créditos adicionais suplementares nos municípios da Associação dos Municípios do Oeste do Paraná (AMOP) no período de 2013 a 2015. Como resultado, observou-se que seis das variáveis observadas são determinantes do valor dos créditos adicionais abertos, sendo elas o Indicador da Realização da Receita Orçamentária (IRRO), Indicador da Execução Orçamentária

Corrente (IEOC), Indicador da Realização da Receita Tributária (IRRT), Indicador de Liquidez (ILIQ), Indicador do Grau de Dependência (IGD) e o Índice de Desenvolvimento Humano dos Municípios (IDHM). A pesquisa concluiu que quanto maiores os indicadores, maior será a quantidade de créditos adicionais abertos.

Rezende (2015) tentou descrever e analisar a abertura de créditos suplementares em municípios de Minas Gerais sobre o planejamento orçamentário e suas consequências para os objetivos conceituais do Orçamento-Programa, no período de 2013 a 2014. Como resultado observou-se que o excesso créditos suplementares têm sido negativo quando decorrentes da anulação parcial ou total de dotações, além de ter comprovado a partir da amostra dos municípios que as prefeituras tem aberto em excesso créditos suplementares quando seus percentuais de suplementação autorizados nas leis orçamentárias anuais são elevados.

Kimura (2014) procurou analisar o montante, a utilidade e a importância dos créditos adicionais como instrumento de ajuste do orçamento público. E para alcançar tal objetivo, foram analisados dados fornecidos pelo Departamento Contábil do município de Floresta, durante o exercício financeiro de 2013, e entrevista ao responsável do referido departamento. Tendo como resultado o fato de que os créditos adicionais foram requeridos pela insuficiência das dotações em diversos departamentos. Concluindo que os créditos adicionais são importantes devido a flexibilidade dada ao orçamento.

Pens (2013) buscou identificar os fatores que levam ao não cumprimento da execução orçamentária no município Lagoa Bonita do Sul, através da análise do percentual de créditos adicionais abertos, no período de 2007 a 2011. Tendo como resultado o fato de que o orçamento do município apresenta fragilidade em sua elaboração e execução, tendo com interferências fatores políticos, crise econômica, falha na estimativa da receita e fixação das despesas, o que possibilitou a abertura de créditos adicionais no período estudado.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta seção busca caracterizar e contextualizar o recorte metodológico adotado para realizar a pesquisa. Assim, abaixo serão apresentados: classificação da pesquisa, população e amostra, procedimentos de coleta de dados incluindo o instrumento de pesquisa e variáveis e indicadores, e o método de análise de dados.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Pesquisa científica é a aplicação prática de um conjunto de métodos utilizados por um pesquisador para desenvolver um estudo. A respeito do método utilizado, Marconi e Lakatos (2019) explicam que é o conjunto sistemático e racional de atividades que possibilita o alcance do objetivo, a fim de produzir conhecimentos válidos e verdadeiros.

A presente pesquisa é categorizada no que se refere aos objetivos, como exploratória e descritiva. Ela é descritiva por abordar quatro aspectos: descrição, registro, análise e interpretação de fenômenos atuais, objetivando o funcionamento no presente. Além de descrever um fenômeno ou situação, mediante um estudo realizado em determinado espaço-tempo (MARCONI; LAKATOS, 2018).

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa é caracterizada como sendo quantitativa, pelo uso de quantificação nas coletas de dados. A pesquisa quantitativa é considerada por Richardson (2017) como um meio para testar teorias objetivas, examinando a relação entre as variáveis.

Em relação aos procedimentos, a pesquisa é classificada como sendo bibliográfica e documental. A pesquisa documental vale-se de materiais que receberão tratamento analítico. Ela é a coleta de dados sobre determinada população, baseada em uma amostra selecionada, buscando saber o comportamento (SILVA; 2017).

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

O universo da pesquisa consiste em 223 municípios do estado da Paraíba, contudo a amostra compõe-se de 206 municípios que puderam ser analisados, visto que 17 municípios foram excluídos em função da falta de dados. O estudo analisou o período de 2018.

3.3 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS

3.3.1 O instrumento de pesquisa

A pesquisa foi realizada a partir de documentos oficiais disponíveis no portal eletrônico do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba – TCEPB, que anualmente divulga os dados contábeis de todos os municípios da Paraíba; no sistema FIRJAN, que computa os indicadores de desenvolvimento social averiguando as estatísticas divulgadas pelo Ministério da Educação, Saúde e do Trabalho; e no site do IBGE, sendo o principal provedor de dados e informações geográficas do país.

3.3.2 Variáveis e indicadores

O objetivo dessa pesquisa é relacionar as variáveis população, índice de desenvolvimento FIRJAN e limite para abertura de créditos suplementares à abertura de créditos suplementares nos municípios paraibanos. Diante disso, foram selecionadas como variáveis independentes alguns indicadores como: População, índice FIRJAN de desenvolvimento municipal e Limite de Suplementação estabelecidos na Lei Orçamentária Anual dos municípios trabalhados. Tendo como variável dependente o quociente do volume de créditos suplementares e as despesas orçamentárias previstas nos municípios.

3.4 MÉTODO DE ANÁLISE DOS DADOS

Após a coleta de dados e com as informações necessárias para a realização da pesquisa, os dados foram tabulados e tratados no *Microsoft Excel*. As técnicas de análise de dados utilizadas nesta pesquisa foram análises descritivas, a fim de verificar as características da amostra, e inferência estatística, por meio do modelo de regressão linear. Os dados foram processados por meio do *Software Gretl*.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção, será apresentado os resultados deste trabalho, assim como sua análise. A análise dos dados se deu por meio de análise descritiva para todas as variáveis observadas, e pelo modelo de regressão linear múltipla.

4.1 ANÁLISE DESCRITIVA DOS DADOS

Por meio da coleta de dados e de seu tratamento é possível mostrar o comportamento dos indicadores analisados na pesquisa no ano de 2018. A Tabela 1 apresenta os dados estatísticos (média, mediana, desvio padrão, máximo e mínimo) de todas as variáveis utilizadas no estudo.

Tabela1 – Dados Estatísticos das variáveis observadas

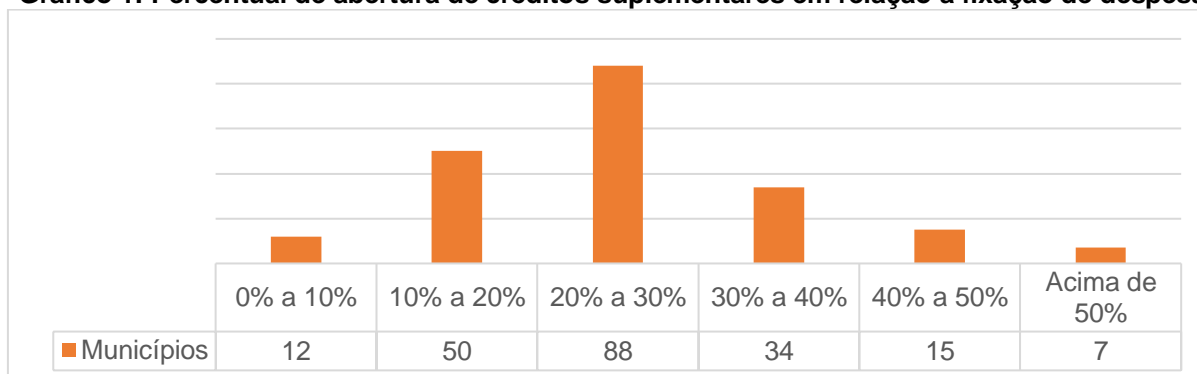
Estatísticas	Média	Mediana	Desvio Padrão	Máximo	Mínimo
Crédito Suplementar*	25,98%	25,50%	10,29%	61,03%	4,33%
População	17.551,78	7.228,50	63.262,45	809.015,00	1.771,00
FIRJAN	0,615403	0,617665	0,054862	0,775261	0,464014
Limite para Suplementação	48%	50%	17%	100%	1,00%

Fonte: Elaboração Própria (2020)

*Quociente do volume de créditos suplementares e as despesas orçamentárias previstas nos municípios

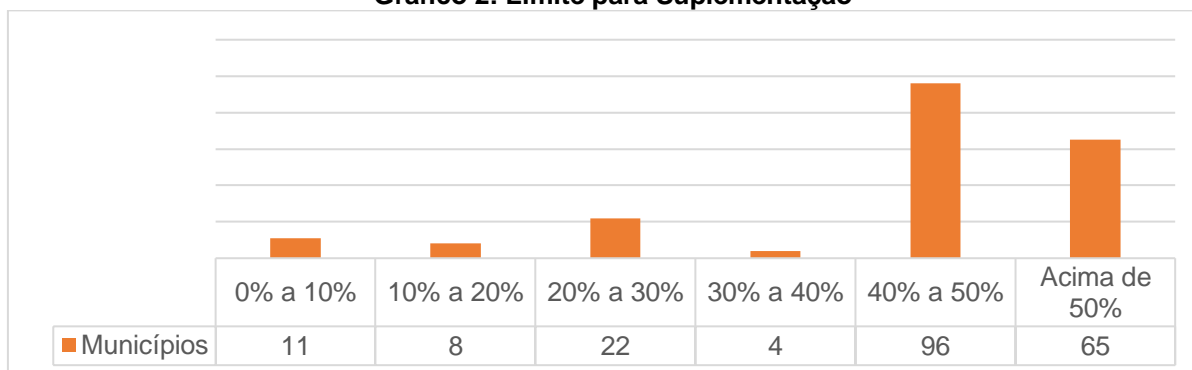
O planejamento e a execução orçamentária dos municípios estudados, no que diz respeito às suplementações, foram analisados mediante as informações contidas nas Leis Orçamentárias Anuais que estimam as receitas e fixam as despesas para o exercício financeiro de 2018, de cada um dos 206 municípios.

A variável dependente consiste no percentual de crédito suplementar e foi calculada através do quociente de créditos suplementares sobre as despesas fixadas dos municípios. Observa-se, um percentual médio 25,98% de suplementação e ao analisar os percentuais máximos e mínimos percebe-se que algumas cidades suplementaram mais da metade das despesas previstas no orçamento, já outras tiveram percentuais abaixo de 10%. Como pode-se observar no gráfico 1.

Gráfico 1: Percentual de abertura de créditos suplementares em relação a fixação de despesa

Fonte: Elaboração Própria (2020)

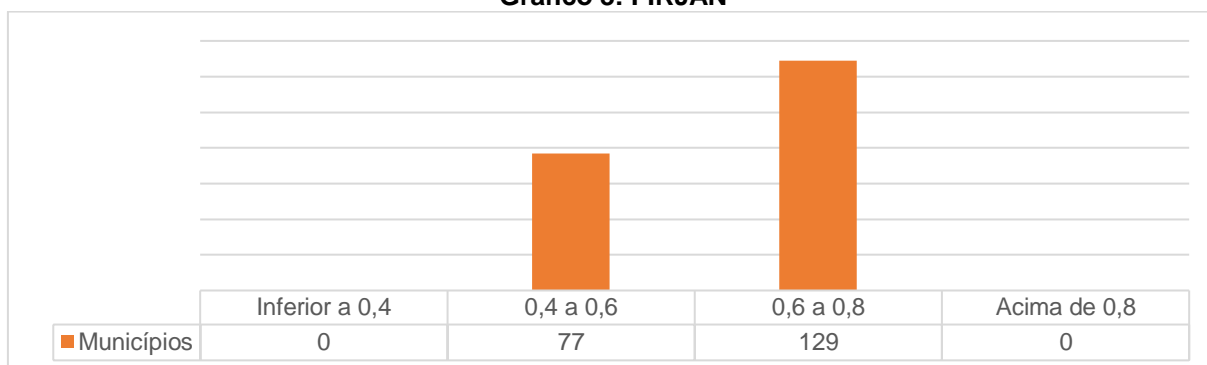
Analisando o gráfico percebe-se que mais da metade dos municípios estudados suplementaram entre 10% a 30% do seu orçamento. Contudo ao analisarmos o limite percentual autorizado para abertura de créditos suplementares, constatou-se que:

Gráfico 2: Limite para Suplementação

Fonte: Elaboração Própria (2020)

A maioria dos municípios estavam permitidos suplementar de 40% a mais de 50% do seu orçamento. Logo, obteve-se um percentual médio de 48% para abertura de créditos suplementares, como pode ser observado na Tabela 1.

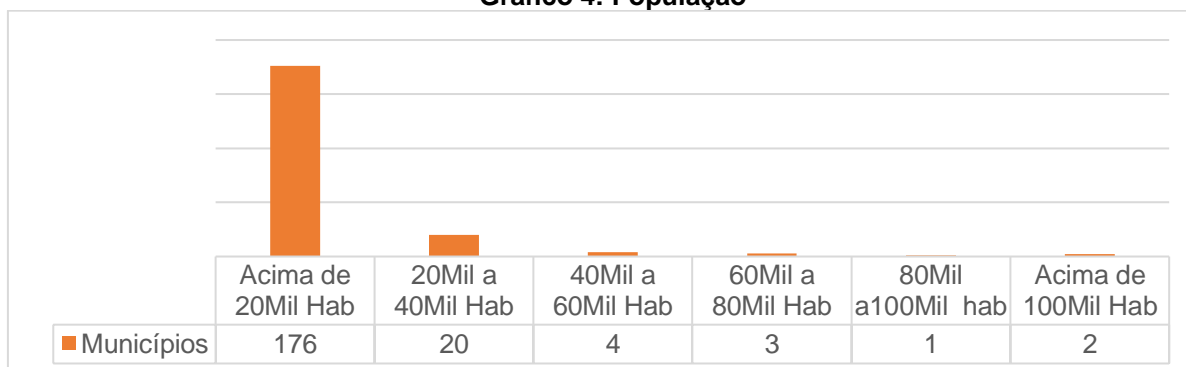
O IFDM – Índice FIRJAN de Desenvolvimento Municipal Consolidado, se configura por associar o desenvolvimento socioeconômico dos municípios brasileiros a três áreas de atuação Emprego e Renda, Educação e Saúde. O índice varia de 0 (mínimo) a 1 ponto (máximo) para classificar o nível de cada localidade em quatro categorias: baixo (de 0 a 0,4), regular (0,4 a 0,6), moderado (de 0,6 a 0,8) e alto (0,8 a 1) desenvolvimento. Ou seja, quanto mais próximo de 1, maior o desenvolvimento da localidade.

Gráfico 3: FIRJAN

Fonte: Elaboração Própria (2020)

Observando o gráfico 3 nota-se que a maioria dos municípios da Paraíba tem um índice de desenvolvimento moderado, visto que os resultados compreendem entre 0,6 a 0,8. Analisando os valores máximos e mínimos constantes na Tabela 1, nota-se que há divergências significativas entre os níveis de desenvolvimento nos municípios paraibanos, já com relação ao desvio-padrão constatou que não há muita dispersão em torno da média.

A amostra da pesquisa constitui-se de 206 municípios do estado da Paraíba, e ao observarmos a Tabela 1 nota-se que média de habitantes é de 17.551,78, configurando um estado com predominância de municípios pequenos, como pode ser observar no gráfico 4.

Gráfico 4: População

Fonte: Elaboração Própria (2020)

Ao calcular o desvio-padrão é possível verificar a variabilidade da amostra. Nesse caso, observa-se uma grande dispersão em relação à média, provocada, principalmente, pela presença de grandes municípios, tais como João Pessoa e Campina Grande, que tem mais de cem mil habitantes, contrastando dos demais.

4.2 INFERÊNCIA ESTATÍSTICA

Essa subseção destina-se a realizar testes para verificar a relação entre as variáveis inseridos no modelo econométrico. Utilizou-se o modelo de regressão linear múltipla. A Tabela 2 mostra os resultados do modelo elaborado.

Tabela 2: Apresentação dos resultados

Variável Explicativa	Coeficientes	Erro Padrão^x	Estatística t	P- Valor
Constante	0,1234	0,1372	0,8995	0,3694
LnPop	0,0202	0,0096	2,118	0,0354
LimiteSup	0,1482	0,0453	3,268	0,0013
Firjan	-0,1917	0,1355	-1,415	0,1587
Descrição	Valor	Descrição	Valor	
Teste F	7,4385	Teste F (p-valor)	0,0000	
Jarque –Bera	7,8202	Jarque –Bera (p-valor)	0,0200	
White	18,445	White (p-valor)	0,0303	
R-quadrado	0,0919	R-quadrado ajustado	0,0784	

Fonte: Elaboração Própria (2020)

^x Os erros-padrão foram estimados com correção por White

A primeira variável de interesse corresponde a população dos municípios estudados, já a segunda se refere ao limite para suplementação definidos na LOA. Verifica-se que as variáveis LnPop e LimiteSup apresentaram significância estatística ao nível de 5% com sinal positivo.

Nesse sentido, pode-se afirmar que a população e a permissão para suplementação são diretamente proporcionais a abertura de créditos suplementares, ou seja, quanto maior o tamanho da população e quanto maior o limite para suplementação, mais créditos suplementares serão abertos nos municípios paraibanos.

Pode-se observar que a elevação da permissão para suplementação em 1% acarreta no aumento de 0,1482% na abertura de créditos suplementares. Ressalta-se, nesse caso, deficiências no processo de planejamento público, visto que o fato de estarem mais autorizados a suplementar faz com que o planejamento inicial seja menos minucioso e possa ser alterado com maior frequência ao longo do exercício.

A última variável de interesse consiste no índice de desenvolvimento municipal (FIRJAN). A variável Firjan não representou significância estatística, ou seja, ela não exerce influência sobre a abertura de créditos suplementares nos municípios estudados.

O coeficiente de determinação indica que o modelo explicou 9,19% da variação da abertura de créditos suplementares, implicando dizer que 90,81% dos determinantes para abertura de créditos são explicados por variáveis não incluídas no modelo econométrico.

O teste F verifica a significância estatística do modelo. Como o p-valor do teste F foi menor do que 0,05, pode-se concluir que o modelo apresenta significância estatística.

O teste *Jarque-Bera* verifica a normalidade dos resíduos da equação. Nesse caso, os resíduos não se distribuem normalmente, mas pode-se relaxar esse pressuposto com base no teorema central dos limites. Por fim, o teste *White* verifica a presença de heterocedasticidade nos resíduos que foi corrigido por meio da técnica de *White*.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo da pesquisa constitui em relacionar as variáveis população, índice de desenvolvimento FIRJAN e limite para abertura de créditos suplementares à abertura de créditos suplementares nos municípios paraibanos. A amostra foi composta por 206 municípios analisados no período de 2018.

Por meio das evidências encontradas essa pesquisa conclui que as variáveis População e Limite para suplementação exercem influência significativa sobre a abertura de créditos adicionais suplementares. Demonstrando que quanto maior o tamanho da população e quanto maior o limite para suplementação, mais créditos suplementares serão abertos nos municípios paraibanos.

A elevada permissão para suplementação gera maior abertura de créditos suplementares por parte dos municípios, evidenciando a fragilidade no planejamento público, visto que a gestão municipal atua a partir de ações emergenciais ao invés de ações deliberadas e planejadas.

Tendo em visto o apresentado, pode-se concluir que o orçamento dos municípios paraibanos apresentam fragilidades na sua elaboração e execução, por diversos fatores como eventuais imprevistos, falta de capacitação dos gestores, falhas nas estimativas de receitas e fixação de despesas o que pode ocasionar a abertura de muitos créditos adicionais ao longo do exercício.

O estudo é relevante, visto que não são frequentemente discutidos os determinantes de créditos suplementares, o que contribui para a literatura e pesquisa na área de orçamento público. A pesquisa tem como limitação a amostra e ao período analisado. Para estudos futuros sugere-se a pesquisa de outras variáveis que possam influenciar na abertura de créditos suplementares. Outra sugestão seria analisar os fenômenos supracitados, a partir de um recorte temporal maior.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Nilton de Aquino *et al.* **Planejamento governamental para municípios: plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias e lei orçamentária anual**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BALDISSERA, Juliano Francisco *et al.* Influência das Características Políticas e Eleitorais Sobre a Abertura de Créditos Adicionais. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, CGG, v. 22 · n. 1 · p.101-117 · jan./abr. 2019.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 27 jul. 2019.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**. 8. ed. Brasília, 2018.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 27 jul. 2019.

BRASIL. **Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 27 jul. 2019.

CAVICHOLI, Denize *et al.* Determinantes para abertura de créditos adicionais: um estudo com municípios paranaenses. **Revista de Informação Contábil**, Pernambuco, RIC, Vol. 12, no2, p. 47-63, Abr./Jun., 2018.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2017

KIMURA, Claudio Mitsuo. **Créditos adicionais: Instrumento de Ajuste do Orçamento Público no Município de Floresta-Pr**. 2014. 54 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização) - Universidade Tecnológica Federal Do Paraná. Pato Branco, 2014.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

PISCITELLI, Roberto Boccacio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias. **Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

PENS, Marizete. **Análise dos percentuais de créditos adicionais no orçamento público municipal: o caso do município de lagoa bonita do sul**. 2013. 19 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização) – Universidade Federal de Santa Maria. Santa Maria, 2013.

REZENDE, Rafael de Oliveira. **Planejamento orçamentário e créditos adicionais: um estudo da abertura de créditos suplementares no orçamento-programa de municípios do estado de Minas Gerais**. 2015. 57 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) – Universidade Federal de Lavras. Lavras, 2015.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.

SANTOS, Rita de Cássia Leal Fonseca dos. **Plano plurianual e orçamento público**. 3. ed. rev. ampl. – Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração / UFSC; [Brasília]: CAPES: UAB, 2015.

SANTOS, Luciano Aparecido dos; CAMACHO, Eliane Utrabo. Orçamento Público Municipal: Uma Análise no Município de Cosmópolis/SP com Enfoque no Equilíbrio das Receitas X Despesas no Período de 2007 A 2012. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, João Pessoa, RECFin, v. 2, n. 2, p. 82-94, mai./ago. 2014.

SALDANHA, Clezio. **Introdução à gestão pública**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**. UFBA, Faculdade de Ciências Contábeis, 2017.

SILVA, Valmir Leônicio da. **A nova contabilidade aplicada ao setor público: uma abordagem prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

VECCHIA, Eloi Dalla; MONTROYA, Marco Antonio. Orçamento e Planejamento Municipal: Um Estudo de Caso. **Revista de Economia Política**, São Paulo, REP, V. 22, n. 2, P. 136-155, abril/junho. 2002.

APÊNDICE A – Relação de dados

Municípios	CS	Pop	LnPop	Limite	FIRJAN
Água Branca	23,09%	10.234	9,23	10%	0,517733
Aguiar	18,87%	5.640	8,64	50%	0,618699
Alagoa Grande	53,35%	28.496	10,26	60%	0,623066
Alagoa Nova	31,46%	20.849	9,95	60%	0,55679
Alcantil	23,96%	5.492	8,61	5%	0,647428
Algodão de Jandaíra	41,49%	2.567	7,85	60%	0,673971
Alhandra	13,48%	19.588	9,88	60%	0,67743
Amparo	25,35%	2.238	7,71	15%	0,673342
Aparecida	12,39%	8.347	9,03	5%	0,645227
Araçagi	29,45%	16.987	9,74	60%	0,571724
Arara	28,93%	13.470	9,51	60%	0,537887
Araruna	24,33%	20.312	9,92	1%	0,528329
Areia de Baraúnas	27,86%	2.128	7,66	60%	0,642418
Areia	33,33%	22.819	10,04	60%	0,535263
Areial	27,86%	6.998	8,85	60%	0,653168
Aroeiras	46,46%	19.153	9,86	60%	0,470642
Assunção	38,97%	3.990	8,29	60%	0,604976
Baía da Traição	42,52%	8.993	9,10	60%	0,556433
Bananeiras	24,83%	21.318	9,97	60%	0,657605
Baraúna	19,34%	4.892	8,50	50%	0,697262
Barra de Santa Rosa	27,62%	15.384	9,64	60%	0,615257
Barra de Santana	29,99%	8.359	9,03	20%	0,552362
Barra de São Miguel	19,72%	6.036	8,71	30%	0,678255
Bayeux	30,32%	96.880	11,48	5%	0,613503
Belém do Brejo do Cruz	21,82%	7.342	8,90	60%	0,61319
Belém	8,98%	17.676	9,78	60%	0,660832
Bernardino Batista	12,15%	3.501	8,16	25%	0,611201
Boa Ventura	14,84%	5.366	8,59	50%	0,549901
Boa Vista	17,03%	7.051	8,86	30%	0,705196
Bom Jesus	5,52%	2.561	7,85	50%	0,602501
Bom Sucesso	47,95%	4.975	8,51	50%	0,586921
Bonito de Santa Fé	23,89%	11.917	9,39	50%	0,636024
Boqueirão	15,38%	17.804	9,79	50%	0,598470
Borborema	22,55%	5.263	8,57	60%	0,615394
Brejo do Cruz	27,04%	14.122	9,56	50%	0,637541
Brejo dos Santos	27,37%	6.449	8,77	15%	0,590041
Caapora	41,00%	21.828	9,99	60%	0,590170
Cabaceiras	16,84%	5.611	8,63	50%	0,696894
Cabedelo	18,38%	67.736	11,12	50%	0,765463
Cachoeira dos Índios	29,51%	10.244	9,23	40%	0,561301

Cacimba de Areia	17,41%	3.682	8,21	60%	0,626172
Cacimba de Dentro	35,71%	17.187	9,75	60%	0,602692
Cacimbas	33,54%	7.173	8,88	50%	0,473075
Caiçara	32,06%	7.201	8,88	50%	0,675451
Cajazeiras	27,19%	61.993	11,03	25%	0,642765
Cajazeirinhas	18,16%	3.193	8,07	50%	0,611055
Caldas Brandao	35,77%	6.014	8,70	60%	0,672281
Camalaú	44,14%	6.013	8,70	50%	0,643626
Campina Grande	17,62%	409.731	12,92	30%	0,728836
Capim	22,98%	6.523	8,78	60%	0,572252
Caraúbas	21,92%	4.162	8,33	50%	0,586268
Carrapateira	29,57%	2.659	7,89	40%	0,653125
Casserengue	41,36%	7.468	8,92	30%	0,611373
Catingueira	19,79%	4.932	8,50	10%	0,624390
Catolé do Rocha	13,25%	30.546	10,33	50%	0,630015
Caturité	36,51%	4.852	8,49	50%	0,655465
Conceição	27,08%	18.982	9,85	50%	0,514948
Condado	8,10%	6.654	8,80	25%	0,659435
Conde	36,09%	24.670	10,11	60%	0,676591
Congo	30,46%	4.786	8,47	50%	0,615223
Coremas	50,24%	15.445	9,65	50%	0,601716
Coxixola	10,43%	1.921	7,56	20%	0,602663
Cruz do Espírito Santo	35,18%	17.319	9,76	50%	0,533337
Cubati	16,81%	7.797	8,96	50%	0,580236
Cuite de Mamanguape	35,15%	6.353	8,76	60%	0,575560
Cuite	35,91%	20.338	9,92	22%	0,607542
Cuitegi	20,39%	6.803	8,83	10%	0,628926
Curral Velho	10,88%	2.516	7,83	50%	0,575696
Curral de Cima	43,11%	5.227	8,56	60%	0,477113
Desterro	23,69%	8.297	9,02	80%	0,555067
Diamante	30,32%	6.552	8,79	50%	0,512595
Dona Inês	29,96%	10.453	9,25	60%	0,635963
Duas Estradas	19,37%	3.596	8,19	60%	0,677043
Emas	22,04%	3.522	8,17	50%	0,588710
Esperança	37,00%	33.007	10,40	50%	0,644472
Fagundes	50,46%	11.253	9,33	50%	0,611270
Frei Martinho	20,63%	2.989	8,00	60%	0,611189
Gado Bravo	23,65%	8.316	9,03	50%	0,576665
Guarabira	27,37%	58.833	10,98	30%	0,741050
Gurinhém	27,00%	14.129	9,56	60%	0,580485
Gurjão	36,98%	3.428	8,14	50%	0,655379
Ibiara	23,03%	5.929	8,69	50%	0,655968
Igaracy	15,26%	6.117	8,72	50%	0,464014
Imaculada	15,41%	11.819	9,38	80%	0,638287
Ingá	41,98%	18.103	9,80	55%	0,577293

Itabaiana	33,19%	24.477	10,11	40%	0,602316
Itaporanga	28,95%	24.692	10,11	50%	0,601415
Itapororoca	18,02%	18.664	9,83	50%	0,599838
Itatuba	30,37%	10.962	9,30	50%	0,577389
Jacaraú	35,74%	14.431	9,58	50%	0,667683
Jerico	18,25%	7.739	8,95	50%	0,521126
Joao Pessoa	4,77%	809.015	13,60	30%	0,775261
Juarez Távora	36,09%	7.936	8,98	20%	0,565521
Joca Claudino	18,76%	2.636	7,88	50%	0,618815
Junco do Seridó	25,26%	7.150	8,87	50%	0,621631
Juripiranga	26,42%	10.756	9,28	50%	0,656244
Juru	20,06%	9.867	9,20	50%	0,553601
Lagoa Seca	27,47%	27.503	10,22	30%	0,651222
Lagoa de Dentro	25,91%	7.719	8,95	60%	0,664287
Lagoa	34,05%	4.666	8,45	50%	0,542528
Lastro	15,70%	2.737	7,91	30%	0,550249
Livramento	51,22%	7.256	8,89	60%	0,564269
Logradouro	28,77%	4.332	8,37	50%	0,660038
Mae d'Agua	8,88%	4.009	8,30	50%	0,586123
Malta	22,73%	5.759	8,66	80%	0,608880
Mamanguape	37,55%	44.882	10,71	60%	0,656265
Manaíra	26,66%	10.955	9,30	50%	0,558753
Marcação	25,76%	8.558	9,05	50%	0,575646
Mari	15,84%	21.837	9,99	50%	0,556592
Marizópolis	33,32%	6.617	8,80	30%	0,622037
Massaranduba	50,21%	13.918	9,54	60%	0,639578
Mataraca	29,81%	8.434	9,04	60%	0,643531
Matinhas	28,44%	4.500	8,41	50%	0,592477
Mato Grosso	25,54%	2.908	7,98	50%	0,576823
Matureia	18,15%	6.569	8,79	50%	0,564807
Mogei	30,32%	13.284	9,49	50%	0,631956
Montadas	18,76%	5.669	8,64	50%	0,610706
Monte Horebe	42,64%	4.816	8,48	60%	0,580689
Monteiro	17,33%	33.222	10,41	50%	0,686639
Natuba	40,45%	10.454	9,25	50%	0,694869
Nazarezinho	18,02%	7.301	8,90	30%	0,662068
Nova Floresta	21,21%	10.638	9,27	60%	0,583210
Nova Olinda	22,53%	5.949	8,69	50%	0,674418
Nova Palmeira	28,65%	4.906	8,50	30%	0,665147
Ouro Velho	29,51%	3.039	8,02	50%	0,544855
Parari	29,44%	1.771	7,48	60%	0,616648
Passagem	14,09%	2.419	7,79	50%	0,618966
Paulista	34,62%	12.347	9,42	50%	0,582941
Pedra Branca	8,97%	3.801	8,24	50%	0,534309
Pedra Lavrada	29,17%	7.843	8,97	60%	0,730283

Pedro Régis	30,35%	6.089	8,71	60%	0,621630
Piancó	22,36%	16.075	9,69	50%	0,633567
Picuí	29,23%	18.703	9,84	5%	0,662615
Pilar	51,81%	11.917	9,39	60%	0,699173
Pilões	26,89%	6.635	8,80	60%	0,666888
Pilõezinhos	21,62%	4.976	8,51	20%	0,647787
Pirpirituba	26,03%	10.579	9,27	60%	0,544076
Pitimbu	32,05%	19.065	9,86	60%	0,572240
Pocinhos	8,05%	18.564	9,83	50%	0,557712
Poço Dantas	47,61%	3.888	8,27	45%	0,578716
Pombal	12,71%	32.801	10,40	15%	0,650919
Prata	22,42%	4.209	8,34	50%	0,677252
Puxinanã	21,67%	13.680	9,52	50%	0,552639
Queimadas	32,29%	43.967	10,69	50%	0,630997
Quixaba	4,33%	1.956	7,58	50%	0,686595
Remígio	25,21%	19.621	9,88	30%	0,650893
Riachão do Bacamarte	28,82%	4.521	8,42	50%	0,518964
Riachão do Poço	25,85%	4.509	8,41	60%	0,646930
Riachão	18,86%	3.588	8,19	60%	0,608130
Riacho de Santo Antônio	24,19%	1.948	7,57	60%	0,634837
Rio Tinto	25,00%	24.176	10,09	60%	0,629526
Salgadinho	27,04%	3.885	8,26	50%	0,580133
Salgado de São Felix	28,26%	12.140	9,40	60%	0,640577
Santa Cecília	22,89%	6.558	8,79	50%	0,666955
Santa Cruz	17,16%	6.583	8,79	50%	0,651817
Santa Inês	16,21%	3.595	8,19	50%	0,598442
Santa Luzia	26,59%	15.382	9,64	100%	0,649575
Santa Teresinha	25,64%	4.573	8,43	80%	0,635405
Santana de Mangueira	28,10%	5.162	8,55	50%	0,632717
Santana dos Garrotes	21,53%	7.031	8,86	50%	0,555665
Santo André	20,82%	2.521	7,83	30%	0,707221
São Bento	49,96%	34.031	10,44	50%	0,589748
São Domingos	8,76%	3.073	8,03	25%	0,623319
São Domingos do Cariri	22,46%	2.615	7,87	50%	0,614887
São Francisco	8,22%	3.392	8,13	25%	0,725205
São Joao do Cariri	22,79%	4.199	8,34	50%	0,595581
São Joao do Rio do Peixe	35,26%	18.034	9,80	50%	0,630238
São Joao do Tigre	26,38%	4.422	8,39	60%	0,610454
São Jose da Lagoa Tapada	16,17%	7.630	8,94	50%	0,618682
São Jose de Caiana	29,90%	6.359	8,76	50%	0,591562
São Jose de Espinharas	24,98%	4.682	8,45	50%	0,625307
São Jose de Piranhas	17,25%	20.251	9,92	50%	0,527436
São Jose do Bonfim	25,46%	3.557	8,18	80%	0,578303

São Jose do Brejo do Cruz	14,24%	1.801	7,50	25%	0,691820
São Jose do Sabugi	61,03%	4.141	8,33	100%	0,645808
São Jose dos Cordeiros	22,75%	3.628	8,20	60%	0,568147
São Jose dos Ramos	20,38%	5.957	8,69	50%	0,544470
São Mamede	28,83%	7.724	8,95	50%	0,623510
São Miguel de Taipu	17,90%	7.368	8,90	50%	0,595024
São Sebastiao de Lagoa de Roca	18,16%	11.661	9,36	60%	0,599976
São Sebastiao do Umbuzeiro	9,39%	3.489	8,16	80%	0,608369
Sapé	24,59%	52.625	10,87	60%	0,598885
São Vicente do Seridó	29,54%	10.775	9,28	50%	0,552643
Serra Branca	34,93%	13.699	9,53	10%	0,526220
Serra Grande	18,38%	2.909	7,98	50%	0,669684
Serra Redonda	6,65%	7.041	8,86	10%	0,545790
Serra da Raiz	18,29%	3.148	8,05	50%	0,711417
Serraria	17,69%	6.099	8,72	60%	0,571270
Sertãozinho	33,53%	5.024	8,52	50%	0,708910
Solânea	16,47%	26.407	10,18	20%	0,540189
Soledade	26,00%	14.989	9,62	60%	0,657652
Sossego	19,53%	3.555	8,18	50%	0,631546
Sousa	43,28%	69.444	11,15	25%	0,701656
Sumé	35,03%	16.966	9,74	50%	0,604434
Tacima	19,50%	10.911	9,30	50%	0,647502
Taperoá	30,03%	15.376	9,64	80%	0,528386
Tavares	18,31%	14.726	9,60	50%	0,621889
Teixeira	22,95%	15.161	9,63	50%	0,631922
Tenório	26,86%	3.058	8,03	50%	0,646589
Triunfo	14,75%	9.455	9,15	5%	0,664320
Uiraúna	18,30%	15.242	9,63	50%	0,597073
Umbuzeiro	42,33%	9.907	9,20	40%	0,644311
Várzea	20,74%	2.810	7,94	50%	0,675423
Vieirópolis	17,86%	5.348	8,58	30%	0,640929
Vista Serrana	28,71%	3.798	8,24	80%	0,656957
Zabelê	22,09%	2.240	7,71	50%	0,653160